



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Franz Stanger, vom 6. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 7. Februar 2007 betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2004 bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2005 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige betreibt ein Taxiunternehmen und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Anlässlich einer Außenprüfung, umfassend die Jahre 2002 bis 2005, stellte der Prüfer formelle und materielle Buchführungsmängel fest. So hätten die händischen Grundaufzeichnungen der Fahrer nicht vorgelegt werden können. Die händischen

Grundaufzeichnungen seien in Excel-Tabellen übertragen worden, wobei eine stichprobenweise Überprüfung dieser Dateien ebenfalls Mängel ergeben habe. So seien die Aufzeichnungen in den Excel-Tabellen unvollständig. Es fehlten etwa die Tagesaufzeichnungen für die Fahrzeuge „KZ3“ (für den Monat April 2003) und „KZ4“ (für das gesamte Jahr 2003). Es seien nicht alle Tageseinnahmen in die Monatszusammenstellungen übernommen worden (zB die Tageseinnahmen für das Fahrzeug „KZ2“ vom 2. Oktober 2002 und 12. September 2005). Teilweise seien bei den Beträgen der einzelnen Einnahmen Sonderzeichen vorangestellt worden, sodass diese Beträge in den Tagessummen nicht mehr enthalten seien (zB die Einnahmen vom 9. August 2005 für das Fahrzeug „KZ4“).

Der Prüfer stellte auch Differenzen beim Übertrag der Kilometerstände auf den nächsten Tag wie folgt fest: 190 km (im Jahr 2002), 968 km (im Jahr 2003), 1.742 km (im Jahr 2004) und 6.952 km (im Jahr 2005). Eine Überprüfung der Betankungen habe ergeben, dass am 3. Dezember 2005 in A getankt worden sei, obwohl an diesem Tag keine Erlöse für Fahrten in diese Gegend erfasst worden seien.

Aufgrund der festgestellten Buchführungsmängel (vgl. Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Jänner 2007, Bp 123) sah sich der Prüfer zur einer Nachkalkulation der erklärten Umsätze veranlasst. Unter Zugrundelegung der verrechneten Kilometerpreise von brutto 1,50 €/km habe die Nachkalkulation die in Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargestellten Kalkulationsdifferenzen ergeben. Es seien daher folgende Nettobeträge den Umsätzen und Einnahmen hinzuzurechnen (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 5. Februar 2007, Bp 123): 11.000 € (im Jahr 2002), 26.000 € (im Jahr 2003), 35.000 € (im Jahr 2004) und 3.000 € (im Jahr 2005).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ – teilweise nach Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO – am 7. Februar 2007 neue Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005. Am gleichen Tag wurden für die Jahre 2002 bis 2004 Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) erlassen. Am 6. März 2007 erhob die Abgabepflichtige gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen, jeweils für die Jahre 2002 bis 2005, fristgerecht Berufung, die mit gesondertem Schreiben vom 10. April 2007 wie folgt begründet wurde:

Bereits bei der Schlussbesprechung seien Bedenken über den vom Prüfer zugrunde gelegten Kilometerpreis von brutto 1,50 €/km angemeldet worden. Die Familie der Abgabepflichtigen habe sich daher über Wochen hinweg die Mühe gemacht, die Kilometererträge für jede einzelne Fahrt nachzuweisen bzw. nachzuvollziehen. Dabei seien sämtliche Fahrtleistungen sämtlichen Erlösen, getrennt in Erlöse bar und Erlöse Rechnungen, gegenübergestellt worden.

Auf die beigelegten Kilometerpreisermittlungen für die Fahrzeuge „KZ1“ bis „KZ4“ wurde diesbezüglich verwiesen. Für die Nachberechnung habe die Abgabepflichtige das Jahr 2004 ausgewählt, weil dieses den Prüfungsfeststellungen zufolge die größte Differenz ausgewiesen habe.

Aus der beigelegten Excel-Tabelle sei ersichtlich, dass die Abgabepflichtige für ihre Nachkalkulation alle vom Prüfer zugrunde gelegten Daten (mit Ausnahme des Kilometerpreises) übernommen habe. Vor allem auch die gefahrenen Kilometer stimmten mit den Ansätzen des Prüfers überein. Aufgrund ihrer genauen Recherche habe sich ein Kilometerpreis von brutto 1,38 €/km ergeben, der ihrer Nachkalkulation zugrunde gelegt worden sei. Bei dieser geringen Erlösdifferenz von 0,12 €/km ergebe sich für das Jahr 2004 eine Kalkulationsdifferenz von nur mehr 14.000 €. Dies stelle eine Differenz von 5,37 % gegenüber dem erklärten Umsatz dieses Jahres dar. Unter Bedachtnahme darauf, dass das Finanzamt im Ermessenswege erst bei einer Abweichung von ca. 10 % vom erklärten Umsatz Sanktionen gegen den Abgabepflichtigen verhänge, seien die Umsatzhinzuschätzungen für das Jahr 2004 aufzuheben. Für die Jahre 2002, 2003 und 2005 ergäben sich unter Zugrundelegung eines Kilometerpreises von brutto 1,38 €/km überhaupt keine Differenzen mehr.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidungen vom 23. Juli 2008 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass sich die Schätzungsberechtigung aus den in Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargestellten Buchführungsmängeln ergebe. Lt. Auskunft der Abgabepflichtigen sei während des gesamten Prüfungszeitraumes derselbe Kilometerpreis verrechnet worden. Die Erlöse seien unter Zugrundelegung eines verrechneten Kilometerpreises von brutto 1,50 €/km geschätzt worden, wobei von den gefahrenen Gesamtkilometern ohnehin nur 50 % als verrechnete Kilometer angesetzt worden seien.

Die Abgabepflichtige habe bei ihrer Nachkalkulation für das Jahr 2004 in den unvollständigen Excel-Tabellen für jede in den Listen enthaltene Fahrt den seinerzeit vermutlich erzielten Fahrpreis eingetragen. Bei der nachträglichen Erfassung der Erlöse seien hinsichtlich der bereits erfassten Fahrten die zurückgelegten Kilometer und erzielten Erlöse lediglich geschätzt und dazugeschrieben worden. Daraus habe sich ein durchschnittlich verrechneter Kilometerpreis von 1,38 €/km ergeben. Bei der Außenprüfung sei jedoch festgestellt worden, dass im Jahr 2004 für zumindest 1.742 gefahrene Kilometer keinerlei Aufzeichnungen vorgelegt und keine Erlöse verbucht worden seien. Von der Abgabepflichtigen seien diese fehlenden Fahrten bei der Ermittlung des verrechneten Kilometerpreises nicht berücksichtigt worden.

Aufgrund der für das Jahr 2004 vorgelegten Preisliste seien für eine Fahrt innerhalb der Stadt B 5 € brutto (4,55 € netto) verrechnet worden. Unter Zugrundelegung eines Kilometerpreises

von 1,50 €/km entspreche das einer Fahrt von durchschnittlich 3,0 km. Aufgrund der Größe des Kerngebietes der Stadt B sei anzunehmen, dass ein Großteil der Fahrten kürzer als 3,0 km gewesen sei, weshalb für Fahrten innerhalb der Stadt B ein durchschnittlicher Kilometerpreis von mehr als 1,50 €/km erzielt worden sei. Ähnlich verhalte es sich mit dem Durchschnittspreis für Fahrten in die umliegenden Gemeinden, wobei die Entfernung jeweils von und zum Ortszentrum berechnet worden sei. Aus einer der Begründung beigefügten Aufstellung sei ersichtlich, dass die verrechneten Kilometerpreise in vielen Fällen durchwegs höher gewesen seien als die bei der Außenprüfung angesetzten 1,50 €/km.

Am 25. August 2008 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zu den vom Finanzamt beanstandeten Kilometerdifferenzen im Zusammenhang mit der Übertragung der Kilometerstände auf den nächsten Tag sei festzuhalten, dass für das Jahr 2005 letztlich nur mehr eine Differenz von 34 km (statt der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgewiesenen 6.952 km) verbleibe. Im Zuge der Nachkalkulation sei nämlich vom Prüfer im Jahr 2005 auch ein Schaden von 9.546,82 € lt. Gerichtsurteil anerkannt worden. Dieser Schaden sei durch den vom 1. Dezember 2004 bis 21. Dezember 2005 angestellten Fahrer MP verursacht worden. Bei Anwendung eines Kilometerpreises von 1,38 €/km läge diesem Schaden eine nicht verbuchte Kilometerleistung von 6.918 km zugrunde, die demnach auch vom Finanzamt anerkannt worden sei.

Mit den Fahrzeugen des Taxiunternehmens sei im gesamten Prüfungszeitraum eine Kilometerleistung von 1.641.110 km erbracht worden. Die festgestellten Kilometerdifferenzen hätten demgegenüber 2.934 km, somit lediglich 0,18 % der gesamten Kilometerleistung betragen. Diese geringe Abweichung könne nicht eine Steuernachforderung von 43.842,33 € nach sich ziehen.

Zur Bekräftigung des von ihr ermittelten Kilometerpreises von 1,38 €/km legte die Abgabepflichtige die gegenüber dem Finanzamt erfolgte Abrechnung der Schülerfreifahrten im Gelegenheitsverkehr für das Schuljahr 2007/2008 vor. Demnach habe sie in diesem Schuljahr 14 Kinder mit zwei Kraftfahrzeugen an 186 Schultagen zur Schule gebracht, wobei täglich 330,50 km zurückgelegt worden seien (insgesamt somit 61.473 km). Einer dem Vorlageantrag beigelegten Preistabelle für Schülerfreifahrten im Gelegenheitsverkehr zufolge erhalte sie dafür einen Kilometerpreis von 0,90 €/km, was einen Rechnungsbetrag von 55.325,70 € ergäbe. Tatsächlich erhalte sie aber für das Schuljahr einen Betrag von lediglich 39.018 €, weil pro Schüler ein Höchstpauschale von 2.787 € festgelegt sei (14 Schüler x 2.787 € = 39.018 €). Das entspreche einem Kilometerpreis von lediglich 0,64 €/km.

Über die Berufung wurde erwogen:

Schätzung der Umsätze des Taxiunternehmens:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, wobei unmaßgebend bleibt, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht. In dem Maß, in dem der Abgabepflichtige der Erfüllung der ihm gesetzlich auferlegten Pflichten zur vollständigen Aufzeichnung bzw. Verbuchung der Geschäftsvorfälle und letztlich in der Folge der Besteuerungsgrundlagen nicht oder nur in unzulänglicher Weise nachkommt, hat die entsprechende komplementäre Tätigkeit der Abgabenbehörde einzusetzen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, 417, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Ziel der Schätzung muss zwar stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, dh. sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes bzw. nur lückenhafter Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse naturgemäß nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig bzw. ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer bzw. dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 184 Tz 3).

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 leg.cit. entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Es haben somit nur ordnungsmäßige und vollständige Bücher und Aufzeichnungen, die einen zuverlässigen Überblick über die Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen gewähren, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und nur sie vermitteln den Anspruch auf Glaubwürdigkeit und können daher Grundlagen der Ermittlung der Betriebsergebnisse sein.

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO in der für die Streitjahre geltenden Fassung normiert für alle aufgrund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher, dass die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen. Bareingänge und Barausgänge bzw. Bareinnahmen und Barausgaben sollen täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sollen Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege und, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, auch die Geschäftspapiere und die sonstigen Unterlagen durch sieben Jahre aufbewahrt werden.

Auf eine ordnungsmäßige Buchführung kann sich die Berufungswerberin (Bw.) in den Streitjahren nicht berufen. So konnten anlässlich der Außenprüfung die händischen Aufzeichnungen der Fahrer über die zurückgelegten Fahrten nicht vorgelegt werden. Bei diesen Aufzeichnungen handelt es sich um Grundaufzeichnungen, die als Belege entsprechend aufzubewahren sind. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 131 Abs. 1 Z 5 BAO) dürfen Buchungen beliebiger Art nur auf der Grundlage entsprechender Belege vorgenommen werden (VwGH 29.11.1957, 2873/54). Die Belegbarkeit der Buchungen ist demnach ein ganz wesentliches Erfordernis ordnungsmäßiger Bücher; fehlen die Belege, so fehlt es der Buchführung an Beweiskraft und zwar auch dann, wenn das Rechenwerk an sich keine Fehler zeigt und ausgeglichen ist (VwGH 31.1.1958, 750/54). Diesfalls ist die Behörde zu schätzen berechtigt (VwGH 7.2.1958, 2177/54; VwGH 13.7.1962, 289/60).

Die Schätzungsberichtigung im Hinblick auf die fehlenden Grundaufzeichnungen kann auch nicht dadurch beseitigt werden, dass die händischen Aufzeichnungen der Fahrer von der Bw. in Excel-Tabellen übertragen wurden, die anlässlich der Außenprüfung vorgelegt wurden. Eine stichprobenweise Überprüfung dieser Erlösdateien anlässlich der Außenprüfung ergab zudem schwerwiegender Mängel, da die Aufzeichnungen in den Excel-Tabellen unvollständig waren.

Es fehlten etwa die Tagesaufzeichnungen für die Fahrzeuge „KZ3“ (für den Monat April 2003) und „KZ4“ (für das gesamte Jahr 2003). Es wurden auch nicht alle Tageseinnahmen in die Monatszusammenstellungen übernommen (zB die Tageseinnahmen für das Fahrzeug „KZ2“ vom 2. Oktober 2002 und 12. September 2005). Teilweise wurden bei den Beträgen der einzelnen Einnahmen Sonderzeichen vorangestellt, sodass diese Beträge in den Tagessummen nicht mehr enthalten waren (zB die Einnahmen vom 9. August 2005 für das Fahrzeug „KZ4“). In Bezug auf die vorgelegten Excel-Tabellen haften der Buchführung demnach – von der Bw. nicht in Abrede gestellte - materielle Mängel an, die ebenfalls zur Schätzung berechtigen.

Die Buchführung ist weiters im Bereich der Erfassung der Kilometerleistungen der einzelnen Fahrzeuge mit Mängeln behaftet. So wurden anlässlich der Außenprüfung folgende teils erhebliche Differenzen beim Übertrag der Kilometerstände auf den nächsten Tag festgestellt (vgl. Tz 1.3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Jänner 2007, Bp 123): 190 km (im Jahr 2002), 968 km (im Jahr 2003), 1.742 km (im Jahr 2004) und 6.952 km (im Jahr 2005). Einem Einwand der Bw. zufolge sei die Differenz des Jahres 2005 auf einen Schaden zurückzuführen, den ihr Angestellter MP dem Taxiunternehmen zugefügt habe. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass auch der Prüfer den von der Bw. mit 9.546,82 € bezifferten Schaden lt. Gerichtsurteil anerkannt und bei seiner Nachkalkulation als kalkulatorischen Abgrenzungsposten im Jahr 2005 entsprechend berücksichtigt hat (vgl. Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung). Bei Anwendung eines vom Prüfer der Nachkalkulation zugrunde gelegten Kilometerpreises von 1,50 €/km liegt diesem Schaden demnach eine nicht verbuchte Kilometerleistung von 6.364 km zugrunde. Damit vermindert sich die für das Jahr 2005 festgestellte Kilometerdifferenz auf 588 km (statt der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgewiesenen 6.952 km).

Selbst wenn man den von der Bw. eingewendeten Kilometerpreis von 1,38 €/km dem Schaden von 9.546,82 € zugrunde legen wollte, würde sich die für das Jahr 2005 festgestellte Kilometerdifferenz von 6.952 km lediglich um 6.918 km vermindern ($9.546,82 \text{ €} : 1,38 \text{ €/km}$). Es verbliebe sodann – was auch von der Bw. zugestanden wurde – immer noch eine ungeklärte Differenz von 34 km. Somit ist in allen Streitjahren von nicht verbuchten Kilometerleistungen und damit nicht erfassten Erlösen auszugehen, die zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigen. Im Falle der sachlichen Unrichtigkeit von Büchern ist es für die Schätzungsbefugnis ohne Bedeutung, ob die Bücher formell ordnungsgemäß geführt werden (VwGH 13.9.1988, 88/14/0101).

Aufgrund der vorliegenden materiellen und schwerwiegenden formellen Mängel der Bücher und Aufzeichnungen ist die Abgabenbehörde gemäß § 184 BAO berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln. Zu diesem Zweck führte der Prüfer

eine Nachkalkulation der erklärten Umsätze durch. Ausgangspunkt der Nachkalkulation waren die festgestellten Gesamtkilometerleistungen der einzelnen Fahrzeuge des Taxiunternehmens in den jeweiligen Prüfungsjahren. Diese wurden berichtigt um jene Kilometerleistungen, die gegenüber dem Finanzamt (im Rahmen der Schülerfreifahrten im Gelegenheitsverkehr), der X und der Y erbracht wurden, da für diese Fahrten Sondertarife vereinbart wurden. Die berichtigten Kilometerleistungen wurden sodann um (ebenfalls im Schätzungswege ermittelte) Privatfahrten (5 %), Servicefahrten (5 %) und Leerfahrten (40 %) vermindert. Den sich solcherart ergebenden verrechneten Fahrten („besetzte Kilometer“) wurde ein Kilometerpreis von brutto 1,50 €/km zugrunde gelegt. Die Nachkalkulation führte zu den in Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargestellten Kalkulationsdifferenzen, die den Prüfer veranlassten, 11.000 € (im Jahr 2002), 26.000 € (im Jahr 2003), 35.000 € (im Jahr 2004) und 3.000 € (im Jahr 2005) an Nettobeträgen den Umsätzen und Einnahmen hinzuzurechnen.

Die vom Prüfer angewandte Schätzmethode wurde von der Bw. nicht beanstandet. Ihrer eigenen Nachkalkulation (vgl. die im Berufungsverfahren vorgelegte Excel-Tabelle) legte die Bw. sogar alle vom Prüfer herangezogenen Parameter (mit Ausnahme des Kilometerpreises) zugrunde. Vor allem auch die gefahrenen Kilometer stimmen demnach mit den Ansätzen des Prüfers überein. Als einziger Streitpunkt verbleibt somit, ob den verrechneten Kilometern ein Kilometerpreis von brutto 1,50 €/km (lt. Prüfer) oder ein solcher von brutto 1,38 €/km (lt. Bw.) zugrunde zu legen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat hält einen Kilometerpreis von brutto 1,50 €/km aus folgenden Gründen für nicht überhöht: Den – unwidersprochen gebliebenen - Feststellungen des Prüfers zufolge wurde während des gesamten Prüfungszeitraumes derselbe Kilometerpreis verrechnet. Wie der Prüfer anhand der für das Jahr 2004 vorgelegten Preisliste weiters feststellte, wurden für eine Fahrt innerhalb der Stadt B pauschal 5 € brutto verrechnet. Aufgrund der Größe des Kerngebietes der Stadt B ging der Prüfer schlüssig (und von der Bw. auch nicht widersprochen) davon aus, dass ein Großteil dieser Fahrten eine Strecke von 3,0 km nicht überschritten hat. Für einen Großteil der Fahrten innerhalb der Stadt B wurde demnach ein Kilometerpreis von brutto mehr als 1,50 €/km (nämlich 1,67 €/km und mehr) erzielt. Diese Fahrten im Stadtgebiet nehmen im Betriebsgeschehen der Bw., die ihren Gewerbestandort gerade in der Stadt B hat, umsatzmäßig eine wesentliche Bedeutung ein.

Auch bei Fahrten außerhalb der Stadt B (in die umliegenden Gemeinden) wurde ein Durchschnittspreis von brutto mehr als 1,50 €/km erzielt. Auf die Aufstellung in der gesonderten Begründung zur Berufungsvorentscheidung wird diesbezüglich verwiesen. So wurden für Fahrten in die Umlandgemeinden Kilometerpreise zwischen 1,50 €/km und 2,00

€/km, teilweise sogar über 2,00 €/km verrechnet (vgl. zB C 2,41 €/km, D 2,08 €/km). Diese Feststellungen wurden von der Bw. nicht weiter bestritten.

Der Unabhängige Finanzsenat gibt auch zu bedenken, dass es sich bei dem vom Prüfer zugrunde gelegten Kilometerpreis von brutto 1,50 €/km um jenen Kilometerertrag handelt, der auf die verrechneten Fahrten angewendet wurde. Es handelt sich somit um den Kilometerertrag für „*besetzte Kilometer*“. Der Kilometerertrag für „*gefahrenen Kilometer*“ ist dementsprechend geringer, weil dabei auch die Leerfahrten miteinzubeziehen sind. Bei Berücksichtigung eines Anteils an Leerfahrten von 40 % (dieser Anteil entspricht den allgemeinen Erfahrungssätzen, wurde auch vom Prüfer angesetzt und von der Bw. in dieser Höhe bestätigt) ergibt sich ein um diesen Prozentsatz verminderter Kilometerpreis. Der Prüfer legte seiner Nachkalkulation somit einen Kilometerertrag für „*gefahrenen Kilometer*“ von lediglich 0,90 €/km zugrunde, bei zusätzlicher Berücksichtigung der mit 10 % geschätzten Privat- und Servicefahrten (vgl. Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) einen solchen von gar nur 0,75 €/km.

Der Unabhängige Finanzsenat ist davon überzeugt, dass in den Streitjahren branchenüblich von keinen niedrigeren durchschnittlichen Kilometererträgen für „*gefahrenen Kilometer*“ ausgegangen werden kann. Er stützt sich dabei auf Erfahrungswerte der Finanzämter und des Unabhängigen Finanzsenats, wie sie verschiedenen in der Finanzdokumentation (Quelle: <https://findok.bmf.gv.at>) veröffentlichten Entscheidungen zur Schätzung von Taxiunternehmen entnommen werden können. Der vom Prüfer angesetzte durchschnittliche Kilometerpreis für „*gefahrenen Kilometer*“ von 0,75 €/km liegt demnach (zu Gunsten der Bw.) sogar erheblich unter diesen Erfahrungswerten.

Der Unabhängige Finanzsenat verweist auch auf die in den Streitjahren geltende Verordnung des Landeshauptmannes von Tirol vom 17. Jänner 2003 über den Taxitarif in der Landeshauptstadt Innsbruck (Innsbrucker Taxitarif 2003). Demnach betrug der Innenstadt-Zonentarif 4,80 €, dieser schloss die ersten 1,3 km der Fahrtstrecke mit ein. Der Streckentarif betrug für die auf die ersten 1,3 km folgende Fahrtstrecke bis zu einer Fahrtstrecke von 4,0 km je angefangene 100 m der Fahrtstrecke 0,15 € (somit 1,50 €/km), ab einer Fahrtstrecke von mehr als 4,0 km je angefangene 111 m der Fahrtstrecke 0,15 € (somit 1,35 €/km). Der nur bei Stillstand des Fahrzeuges zu verrechnende Wartezeititarif betrug nach den ersten 30 Sekunden für jede vollendete Minute 0,35 €. Daraus ergibt sich ein Kilometerertrag für „*besetzte Kilometer*“ von brutto 2,45 €/km (bei einer Fahrtstrecke von 3,0 km), brutto 2,21 €/km (bei einer Fahrtstrecke von 4,0 km) und brutto 2,04 €/km (bei einer Fahrtstrecke von 5,0 km). Der angeführte Wartezeititarif ist dabei noch gar nicht eingerechnet.

Der Innsbrucker Taxitarif kann zwar nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht eins zu eins auf die Verhältnisse einer Tiroler Bezirksstadt umgelegt werden; er liefert aber konkrete Anhaltspunkte und Vergleichswerte darüber, welche Kilometerpreise auch in der Stadt B erzielt werden könnten. Auch unter diesem Gesichtspunkt ist der vom Prüfer angesetzte verrechnete Kilometerpreis von brutto 1,50 €/km keineswegs zu hoch bemessen. Es ist überdies zu bedenken, dass es sich dabei um einen Durchschnittspreis handelt und vom Prüfer demnach berücksichtigt wurde, dass zum einen (wie von ihm für einen Großteil der Fahrten innerhalb der Stadt B, aber auch für einige Fahrten in die umliegenden Gemeinden nachgewiesen) weit höhere, zum anderen aber (etwa bei längeren Fahrten) durchaus auch unter 1,50 €/km liegende Kilometerpreise verrechnet wurden. Die Schätzung durch das Finanzamt ist daher nicht zu beanstanden.

Demgegenüber vermochte die Bw. nicht schlüssig darzutun, dass in den Streitjahren ein durchschnittlicher Kilometerpreis von brutto lediglich 1,38 €/km erzielt worden sei. Die Bw. stützte sich bei ihrer Nachkalkulation für das Jahr 2004 auf die auch dem Prüfer vorgelegten Excel-Tabellen, die – wie bereits dargelegt – mangels Vollständigkeit der Eintragungen nur bedingt aussagekräftig sind. Da die händischen Aufzeichnungen der Fahrer über die zurückgelegten Fahrten (somit die Grundaufzeichnungen für die Erlöserfassung) nicht mehr vorhanden waren, musste der seinerzeit vermutlich erzielte Fahrpreis für jede in den Listen enthaltene Fahrt nachträglich geschätzt werden. Somit wurden bei der nachträglichen Erfassung der Erlöse die zurückgelegten Kilometer und erzielten Erlöse von der Bw. selbst nur im Schätzungswege ermittelt und dazugeschrieben. Daraus habe sich ein durchschnittlich verrechneter Kilometerpreis von 1,38 €/km ergeben, der aber mangels geeigneter Unterlagen nicht nachvollzogen werden kann. Für das von der Bw. kalkulierte Jahr 2004 ist zudem – wie bereits dargestellt – zu bedenken, dass für zumindest 1.742 gefahrene Kilometer keinerlei Aufzeichnungen vorgelegt und keine Erlöse verbucht wurden. Diese fehlenden Fahrten wurden von der Bw. bei der Ermittlung des verrechneten Kilometerpreises nicht berücksichtigt.

Im Zuge des Berufungsverfahrens verwies die Bw. auch auf eine Preistabelle für Schülerfreifahrten im Gelegenheitsverkehr für das Schuljahr 2007/2008. Demnach habe sie für diese Fahrten einen Kilometerpreis von lediglich 0,64 €/km erhalten. Der Verweis auf die verrechneten Schülerfreifahrten im Gelegenheitsverkehr ist zur Untermauerung des von der Bw. eingewendeten Kilometerpreises von brutto 1,38 €/km nicht geeignet, weil für diese gesetzlich geregelten Fahrten – wie bereits dargestellt – Sondertarife gelten, die mit üblichen Taxifahrten in keiner Weise verglichen werden können. So ist der Bundesminister für Jugend und Familie gemäß § 30 f Abs. 3 lit. a FLAG in der ab dem Jahr 2002 geltenden Fassung BGBI. I Nr. 68/2001 ermächtigt, mit Verkehrsunternehmen, die Schüler im Gelegenheitsverkehr zur und von der Schule befördern, Verträge abzuschließen, wonach der Bund die Kosten für die

Schülerbeförderung unter Beachtung des Umsatzsteuergesetzes übernimmt, wenn für die Schülerbeförderung kein geeignetes öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht und sich der Erziehungsberechtigte des zu befördernden Schülers dazu verpflichtet, für diese Beförderung einen Pauschalbetrag von 19,60 € als Eigenanteil für jedes Schuljahr an das jeweilige Verkehrsunternehmen zu leisten, wodurch sich die vom Bund zu leistende Gesamtvergütung entsprechend verringert.

Mit der Besorgung dieser Geschäfte wird das zuständige Finanzamt beauftragt. Der Kilometerpreis richtet sich nach der Größe des für die Beförderung der Schüler notwendigen Fahrzeuges und darf die mit der Wirtschaftskammer Österreich jeweils vereinbarten Beträge - gestaffelt nach Fahrzeuggröße und nach der durchschnittlich pro Tag und Fahrzeug zurückzulegenden Fahrtstrecke (Tageskilometer) - nicht überschreiten. Zu Recht hat der Prüfer im Zuge der Nachkalkulation die festgestellten Gesamtkilometerleistungen um jene Kilometerleistungen vermindert, die gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Schülerfreifahrten im Gelegenheitsverkehr erbracht wurden. Dies im Einvernehmen mit der Bw., weil diese Fahrten aufgrund der Tarifgestaltung für das übrige Betriebsgeschehen nicht aussagekräftig sind. Nur am Rande sei erwähnt, dass zufolge der auch dem Prüfer für die Streitjahre vorgelegten Bescheide des Finanzamtes im Rahmen der Schülerfreifahrten im Gelegenheitsverkehr ein Kilometerpreis von 0,87 €/km (und nicht 0,64 €/km) erzielt werden konnte, der im Berufungsverfahren – demnach unbestritten – auch von der Bw. ihrer Nachkalkulation zugrunde gelegt wurde. Für die Bw. ließe sich letztlich auch nichts gewinnen, wenn man den von ihr eingewendeten durchschnittlichen Kilometerpreis von 1,38 €/km der Nachkalkulation zugrunde legen wollte. Für das von ihr kalkulierte Jahr 2004 verbliebe nämlich immer noch eine unaufgeklärte Differenz von 13.781,31 € (statt 35.105,64 € lt. Außenprüfung), gerundet 14.000 €. Dies stellte eine Differenz von 5,37 % gegenüber dem erklärten Umsatz dieses Jahres dar. Der Einwand, dass im Ermessenswege erst bei einer Abweichung von ca. 10 % vom erklärten Umsatz Sanktionen zu verhängen seien, weshalb die Hinzuschätzungen des Jahres 2004 aufzuheben seien, geht ins Leere.

Die Bw. übersieht in diesem Zusammenhang, dass die Anwendung der eingewendeten Toleranzgrenze von 10 % das Vorliegen einer formell ordnungsmäßigen Buchführung voraussetzt. Damit die Behörde bei formell ordnungsmäßigen Büchern und Aufzeichnungen schätzen darf, muss die Abweichung zwischen den kalkulierten und den vom Steuerpflichtigen ausgewiesenen Beträgen ganz allgemein gesehen so bedeutend sein, dass sie mit großer Sicherheit auf die materielle Unrichtigkeit der erklärten (ausgewiesenen) Betriebsergebnisse schließen lässt. Im Allgemeinen wird dies nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 7.12.1976, 277, 2536, 2537/76; VwGH 15.1.1986,

84/12/0284; VwGH 9.4.1986, 84/13/0107; VwGH 21.9.1993, 88/14/0110) dann anzunehmen sein, wenn das Ergebnis der Aufzeichnungen so wesentlich von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Nachkalkulation abweicht, dass den formell ordnungsmäßigen Aufzeichnungen die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit nicht mehr zugebilligt werden kann. Der begründete Schluss auf materielle Mängel trotz formeller Ordnungsmäßigkeit wird zB bei der Umsatzermittlung in der Regel erst dann anzunehmen sein, wenn der in einem einwandfreien Verfahren von der Abgabenbehörde ermittelte Umsatz um mehr als 10 % von der ausgewiesenen Bemessungsgrundlage abweicht.

Bei formell nicht ordnungsmäßigen Büchern und Aufzeichnungen wird die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde durch keinerlei Grenze eingeschränkt, dh. sie kann auch schätzen, wenn die Differenz zwischen dem kalkulierten und dem ausgewiesenen Umsatz kleiner als 10 % ist bzw. wenn sie - im allgemeinen Fall - als geringfügig angesehen werden muss (VwGH 22.12.1976, 1485/74, 2706, 2707/76). Den Büchern und Aufzeichnungen der Bw. haften in den Streitjahren nicht nur formelle, sondern auch materielle Mängel an, welche die Behörde - unabhängig vom Ausmaß der Differenz - zur Hinzuschätzung der festgestellten Kalkulationsdifferenzen berechtigen.

Einem weiteren Einwand der Bw. zufolge ergäben sich für die Jahre 2002, 2003 und 2005 unter Zugrundelegung eines durchschnittlichen Kilometerpreises von 1,38 €/km überhaupt keine Differenzen mehr. Dieser Einwand entspricht nicht den Tatsachen. So verbliebe bei Anwendung eines Kilometerpreises von 1,38 €/km im Jahr 2003 eine nicht aufgeklärte Kalkulationsdifferenz von immerhin noch 9.261,83 € bestehen. In den Jahren 2002 und 2005 ergäben sich sogar negative Kalkulationsdifferenzen von -3.578,25 € (im Jahr 2002) und -25.008,93 € (im Jahr 2005). Demnach wären die erklärten Umsätze in diesen Jahren höher als die kalkulatorischen Umsätze, was die Abgabenbehörde erst recht zu einer Hinzuschätzung berechtigte. Diese negativen Kalkulationsdifferenzen ließen sich etwa damit erklären, dass die Gesamtkilometerleistungen der einzelnen Fahrzeuge des Taxiunternehmens im Zuge der Nachkalkulation nicht vollständig erfasst werden konnten und demnach zu niedrig angesetzt wurden. Andererseits besteht zwischen den Parteien Übereinstimmung über die der Nachkalkulation zugrunde zu legenden Beträge (mit Ausnahme des Kilometerpreises), sodass von deren Richtigkeit auszugehen ist. Die negativen Kalkulationsdifferenzen könnten daher nur damit begründet werden, dass der von der Bw. eingewendete Kilometerpreis von 1,38 €/km zu niedrig ist. Damit gewinnt aber der vom Prüfer angesetzte verrechnete Kilometerpreis von brutto 1,50 €/km ein hohes Maß an Wahrscheinlichkeit für sich und ist der Schätzung zugrunde zu legen.

Festsetzung von Anspruchsziens:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. -nachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt - hier für die Einkommensteuer 2002 bis 2005 mit Ablauf der Jahre 2002 bis 2005 - entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2004 ist daher als unbegründet abzuweisen, unabhängig vom Ausgang der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide dieser Jahre (vgl. für viele UFS 20.2.2007, RV/0150-I/06; vgl. auch Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage, § 205 Tz 32 ff).

Die Berufung vom 6. März 2007 richtete sich auch gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2005. Die Berufung gegen diesen Bescheid ist gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen, weil ein solcher Bescheid nach Durchführung der Außenprüfung gar nicht erlassen wurde. Mit Berufung anfechtbar sind aber nur Bescheide (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage, § 273 Tz 6).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. März 2010